

Fiscoloog

Openbare bibliotheek : vrijstelling OV wegens 'openbaar domein'

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 1470 p. 7

Publicatiedatum: 30 maart 2016

Rechtbank/Hof: Gent

Datum van uitspraak: 15 september 2015

Wetboek: W.I.B. 92

Artikel: 253

Openbare bibliotheek : vrijstelling OV wegens 'openbaar domein'

Volgens het hof van beroep te Gent komt een stadsbibliotheek, die in casu ook lokalen bestemd als 'leer- en kenniscentrum' omvat, niet in aanmerking voor de vrijstelling van onroerende voorheffing voor 'onderwijs', maar wel voor de vrijstelling ten voordele van 'nationale domeingoederen'. Deze laatste vrijstelling komt ook ter sprake in een aantal andere arresten van het hof te Gent. Zo onderzoekt het hof of de vrijstelling kan worden ingeroepen door een VZW-sociaal verzekeringsfonds, de Orde van Geneesheren en de Orde van Architecten.

Stadsbibliotheek

Een gemeentelijk extern verzelfstandigd agentschap dat in de vorm van een VZW is opgericht, heeft tot doel een kennis- en leercentrum voor levenslang en levensbreed leren te ontwikkelen door een geïntegreerde onderwijs- en vormingsruimte in te richten en te coördineren, met inbegrip van alle bibliothecaire voorzieningen, en te voorzien in alle decretale verplichtingen inzake bibliotheekwerking. Daartoe zal de vereniging, in het kader van een zogenaamde 'brede school', schoolse en naschoolse, culturele, recreatieve, wetenschappelijke en andere activiteiten inrichten.

De VZW heeft daarvoor van de gemeente een gebouw in erfpacht gekregen. Dat gebouw is, blijkens de verklaringen van de VZW, in de eerste plaats bedoeld als openbare bibliotheek. Daarnaast zijn er leslokalen, studieruimtes en vergaderzalen. De VZW wordt voor dit gebouw aangeslagen in de onroerende voorheffing. Zij komt daartegen op en vraagt vrijstelling op basis van artikel 253 WIB 1992 wegens de bestemming van het gebouw voor onderwijs en wegens de activiteiten van algemeen nut. De zaak komt voor het hof van beroep te Gent.

De vrijstelling voor onderwijs

Vrijgesteld zijn de inkomsten van onroerende goederen of delen van onroerende

goederen gelegen in een lidstaat van de EER, die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerken heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen (art. 12, § 1 WIB 1992). Die vrijstelling geldt ook voor de onroerende voorheffing (art. 253, 1° WIB 1992/art. 2.1.6.0.1, al. 1, 1° VCF).

De vrijstelling voor onderwijs sluit een didactische activiteit in, die door de onderwijzende persoon ten behoeve van de onderwezene wordt uitgeoefend. De beoogde vrijstelling kan worden toegestaan zelfs indien het onroerend goed in het betrokken aanslagjaar nog niet effectief wordt gebruikt voor de vastgelegde bestemming (bv. omdat het in dat jaar nog in renovatie is). De wet bepaalt niet dat de belastingplichtige zelf een onderwijsinstelling moet zijn, noch dat deze zelf onderwijs moet inrichten of organiseren. De vrijstelling wordt aan de belastingplichtige verleend wegens de bestemming van het onroerend goed voor onderwijs.

De vrijstelling van de onroerende voorheffing met betrekking tot het onroerend goed bestemd voor onderwijs moet restrictief worden geïnterpreteerd. Dit houdt in dat de didactische activiteit ook daadwerkelijk op systematische wijze - dus niet toevallig of occasioneel - wordt ingericht en georganiseerd in het onroerend goed. Naar de mening van het hof is dat in casu niet aangetoond. Het opzet van het kennis- en leercentrum rond een bibliotheek en de moderne invulling van het concept van de 'brede school' zijn gericht op het stimuleren, het aantrekkelijk maken van kennisoverdracht, het nastreven van een brede ontwikkeling en laten ontplooiën van de noden en kansen van kinderen. Deze doelstellingen beantwoorden niet aan een concreet systematisch georganiseerd didactisch onderwijs. Het verlenen van een didactische activiteit is niet inherent aan de bibliotheek. De bibliotheek kan evenmin worden opgevat als een ondergeschikt noodzakelijk onderdeel van een systematische en georganiseerde didactische activiteit.

Het hof te Gent acht de vrijstelling van artikel 253, 1° WIB 1992 dan ook niet toepasselijk.

De vrijstelling van nationaal domeingoed

Van de onroerende voorheffing wordt het kadastraal inkomen vrijgesteld van onroerende goederen die de aard van nationale domeingoederen hebben, op zichzelf niets opbrengen en voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut worden gebruikt; de vrijstelling is van de drie voorwaarden samen afhankelijk (art. 253, 3° WIB 1992). Dezelfde vrijstelling geldt ook nog steeds, op aanvraag van de belastingschuldige, voor de in het Vlaams Gewest gelegen onroerende goederen (art. 2.1.6.0.1, al. 1, 3° en al. 2 VCF).

* Onder nationaal domeingoed dient volgens de administratieve commentaar te worden verstaan, al hetgeen aan de gemeenschap toebehoort, al hetgeen eigendom is niet alleen van de hele natie, maar ook van een aan deze laatste ondergeschikte overheid. De eigendommen van de Staat, van de provincies of van de gemeenten, alsmede van de openbare instellingen, zijn nationale domeingoederen in de zin van artikel 253, 3° WIB 1992 (*Com. IB 92*, nr. 253/82).

Aan deze voorwaarde is in casu voldaan : de bibliotheek behoort toe aan de gemeente, die ze aankocht voor algemeen nut.

* De activiteiten van de VZW zijn blijkens de feiten niet van commerciële of winstgevende aard.

* Ten slotte gaat het hof in op de vraag of de stadsbibliotheek met de uitgeruste lokalen bestemd als leer- en kenniscentrum te beschouwen is als een openbare dienst of een dienst van algemeen nut. Een openbare dienst is "een organisme dat door de regeerders opgericht is om in een collectieve behoefte te voorzien en dat onder hun controle staat". Een openbare dienst wordt o.m. beheerst door het beginsel van de benuttigingsgelijkheid. Dit houdt in, dat de rechtsonderhorigen die zich in de algemene wettelijke of reglementaire voorwaarden bevinden, op voet van gelijkheid recht hebben op de werking van de openbare dienst. Een openbare dienst kenmerkt zich door dit principe van de benuttigingsgelijkheid, het continuïteitsbeginsel (wat inhoudt, dat wanneer een openbare dienst beantwoordt aan een behoefte van algemeen belang, die dienst moet blijven bestaan en functioneren) en het veranderlijkbeginsel (cf. de mogelijkheid om de organisatie en de werking van de dienst aan te passen aan de wisselende eisen van het algemeen belang). Het hof verwijst in dit verband onder meer naar A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek Recht*, Gent, E. Story-Scientia, 1988, 457. Het begrip 'openbare dienst' heeft geen exclusieve organieke invulling. Niet alleen publiekrechtelijke organismen kunnen openbare diensten zijn. Het begrip van de functionele openbare dienst wint aan belang.

Naar de mening van het hof voldoet de stadsbibliotheek, die samen met haar bijhorende lokalen voor iedereen toegankelijk is, aan de voorwaarden en principes van een openbare dienst. De omstandigheid dat de dienst van de bibliotheek wordt verzorgd door een extern verzelfstandigd agentschap onder de vorm van een VZW, ontnemt aan de bibliotheek niet haar werkelijke functie van openbare dienst.

Het hof besluit dan ook dat terecht aanspraak wordt gemaakt op de vrijstelling van artikel 253, 3° WIB 1992 (Gent 15 september 2015).

VZW-sociale verzekeringsfondsen

Kan ook een 'sociaal verzekeringsfonds' in de vorm van een VZW een beroep doen op de vrijstelling inzake 'nationale domeingoederen' ten aanzien van het gebouw waarin het zijn activiteit uitoefent ? Het hof van beroep te Gent meent van niet.

Het hof gaat uit van de voormelde definitie van 'nationaal domeingood' en onderzoekt of een sociaal verzekeringsfonds kan worden beschouwd als een 'openbare instelling' in de zin van deze definitie. Het hof stelt vast dat er in de fiscale wet geen definitie wordt gegeven van een openbare instelling; evenmin kan men er in het Belgisch administratief recht een eenduidige definitie van vinden. Het hof haalt dan een paar cassatiearresten aan, waaruit blijkt dat het in de macht van de wetgever ligt een bestaande vereniging van private oorsprong tot de hoedanigheid van openbare instelling te verheffen door haar aan te nemen als zelfstandig orgaan van een openbare dienst. In casu ging het onder meer om een compensatiekas voor kinderbeijlag (Cass. 19 februari 1942 en Cass. 25 mei 2009).

De gecoördineerde wet tot instelling en organisatie van een regeling voor verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen bepaalt niet rechtstreeks en evenmin impliciet dat de wetgever een erkend sociaal verzekeringsfonds wil inrichten als een gekenmerkte openbare instelling of een publiekrechtelijk lichaam, waarvan hij zo een

afzonderlijke tak van het bestuur wil maken. Uit deze wet blijkt niet dat de hier betrokken belastingplichtige wordt heringericht of georganiseerd als een entiteit die van het algemeen bestuur deel zou hebben uitgemaakt. De op de betrokken belastingplichtige toepasselijke regelgeving laat evenmin toe te besluiten dat de overheid een specifieke beheerswijze en/of een geëigende vorm van toezicht heeft opgelegd of voorzien.

De erkenning van de belastingplichtige als een vrije sociale verzekeringskas voor zelfstandigen leidt ertoe dat haar door de overheid een gedeeltelijke openbare dienst wordt toevertrouwd, niet dat ze wordt heringericht als een openbare instelling. Het bestuur van de belastingplichtige is niet in handen van de overheid. De overheidsinterventie beperkt zich tot het toevertrouwen van een openbare dienst, maar leidt er niet toe dat de belastingplichtige door de overheid wordt overgenomen, noch dat zij een publiekrechtelijke instelling wordt, noch dat zij onder de controle valt van het Rekenhof, noch dat wordt ingegrepen in haar bestuur, structuur en organisatievorm. De controle op dat bestuur is evenmin in handen van de overheid. Hoogstens kan er sprake zijn van een latente controlebevoegdheid wat betreft het behoud van de erkenning, die erop gericht is toe te zien dat de bijdragen correct worden geïnd en aangewend voor de sociale zekerheid van zelfstandigen. De controle heeft geen betrekking op het bestuur van de belastingplichtige maar op een specifieke activiteit. De werkingskosten van de sociale verzekeringsfondsen worden betaald door de aangeslotenen, niet met de socialezekerheidsbijdragen.

In casu blijkt het sociaal verzekeringsfonds in kwestie ook, in concurrentie met andere marktspelers, commerciële diensten aan te bieden, zoals een sociaal secretariaat en een ondernemingsloket.

Het hof te Gent besluit dat de reglementering inzake sociale verzekeringsfondsen toelaat vast te stellen dat de wetgever deze privaatrechtelijke rechtspersonen heeft willen erkennen voor de (gedeeltelijke) uitoefening van een openbare dienst, maar niet dat hij ze als een afzonderlijke bestuurlijke overheid, een onderdeel van de overheid, een publiekrechtelijke persoon of openbare instelling heeft willen inrichten.

De betrokken belastingplichtige is dus niet te beschouwen als een openbare instelling. Haar onroerend goed is geen nationaal domeingoed (Gent 26 mei 2015).

Noteer dat verschillende jaren geleden het hof van beroep te Brussel wel tot het besluit kwam dat een vrije sociale verzekeringskas voor zelfstandigen een 'openbare instelling' is, en haar gebouw bijgevolg wel de aard van een nationaal domeingoed heeft, en dus wel de vrijstelling van onroerende voorheffing kan genieten (Brussel 25 mei 2001; [Fisc., nr. 818, p. 11](#)).

Orde van Geneesheren en Orde van Architecten

In het kader van twee andere arresten onderzoekt het hof te Gent of de 'Orde van Geneesheren' en de 'Orde van Architecten' zich op de vrijstelling inzake nationale domeingoederen kunnen beroepen met betrekking tot een onroerend goed dat aan hen toebehoort. Volgens het hof is dat niet het geval.

* Hier wijst het hof erop dat nationale domeingoederen o.m. de eigendommen zijn die toebehoren aan "maatschappijen, verenigingen, instellingen of organismen van publiek recht, die krachtens een uitdrukkelijke bepaling van hun oprichtingswet, *gelijkgesteld* zijn met de Staat voor de toepassing van de inkomstenbelastingen of *vrijgesteld* zijn van de

inkomstenbelastingen of van elke aanslag op de inkomsten ten voordele van de Staat" (vgl. Cass. 13 februari 2014, *Pas.* 2014, nr. 117, 419). Ook bijzondere wetten andere dan oprichtingswetten kunnen in een dergelijke gelijkstelling/vrijstelling voorzien (vgl. *Com. IB* 92, nr. 253/115 e.v.). Maar het hof stelt vast dat de wet van 25 juli 1938, noch het KB nr. 79 van 10 november 1967 betreffende de Orde van Geneesheren, noch enige andere bijzondere wet voorzien in de laatstgenoemde gelijkstelling/vrijstelling.

Het hof doet dezelfde vaststelling met betrekking tot de Orde van Architecten : de wet van 26 juni 1963 tot instelling van de Orde van Architecten, noch het KB van 18 april 1985 tot goedkeuring van het door de Nationale Raad van de Orde van Architecten vastgestelde reglement van beroepsplichten, noch enige andere bijzondere wet voorzien in voornoemde gelijkstelling/vrijstelling.

* Het hof wijst er vervolgens op dat nationale domeingoederen "ook alle goederen van de Staat, het Gewest, de provincies, de gemeenten en de *openbare instellingen*" zijn (vgl. conclusie GANSHOF VAN DER MEERSCH voor Cass. 12 oktober 1954, *Pas.* 1955, 107 e.v.). Zo de Orde van Geneesheren en de Orde van Architecten te beschouwen zijn als een publiekrechtelijke beroepscorporatie met rechtspersoonlijkheid, kunnen zij volgens het hof evenwel niet worden beschouwd als een zojuist bedoelde openbare instelling. Dergelijke openbare instelling heeft als kenmerk o.m. dat zij onder voogdij en controle van de oprichtende openbare macht blijft, ook al is zij organiek, technisch, administratief en financieel autonoom (vgl. *Com. IB* 92, nr. 253/84; zie ook Cass. 15 februari 2015, rolnr. D.14.0011.F; vgl. ook H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Brussel, Bruylant, 1933, nr. 506, 450-451). Dergelijke voogdij en controle zijn bij de Orde van Geneesheren en bij de Orde van Architecten niet aanwezig.

Het hof besluit dan ook dat de Orde van Geneesheren en de Orde van Architecten geen recht hebben op vrijstelling van de onroerende voorheffing op basis van artikel 253, 3° WIB 1992 (resp. Gent 30 juni 2015 en Gent 2 februari 2016).

'Volledig' gebruik voor openbare dienst

In nog een ander arrest met betrekking tot de vrijstelling van OV inzake 'nationale domeingoederen' merkt het hof te Gent op dat het voor de toepassing van deze vrijstelling vereist is dat het gebouw "in zijn geheel" voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut wordt gebruikt. Er is volgens het hof geen wettelijke basis om een vrijstelling toe te kennen in verhouding tot de delen van het kadastraal perceel, die wel uitsluitend voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut worden gebruikt. Wanneer het goed wordt verhuurd aan handelsvennootschappen, is het irrelevant dat dit ander gebruik minimaal is (Gent 12 januari 2016).